

Algumas palavras sobre a extinção do crédito tributário prevista no artigo 3º da Lei Complementar 118/05

Autor: José Domingues Guimarães Ribeiro Filho
(Advogado, Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP)
| Artigo publicado em 16.09.2005 |

1. Introdução

Nos últimos tempos, pode-se notar, de forma clara, que a legislação tributária tem se alterado freqüentemente nos mais diversos campos de incidência, mas com um único escopo, o de majorar a carga tributária.

Se não bastassem esses altos encargos sofridos, o contribuinte não tem sequer um mínimo de retribuição dos valores desembolsados, e, quando pagos de forma indevida, têm um moroso caminho de regresso.

As artimanhas utilizadas pelos poderes públicos para arrebanhar cada vez mais recursos financeiros e devolver cada vez menos aos seus devidos proprietários são os mais inventivos possíveis.(1)

Entre outras coisas, o que se almeja com este estudo é tentar demonstrar a harmonização do "novo" prazo para a repetição do indébito trazido pela Lei Complementar 118 (2) com as demais normas do ordenamento jurídico, mais especificamente com as regras extintivas do crédito tributário previstas no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Conforme a "norma interpretativa" introduzida pela Lei Complementar n 118, pagando o contribuinte o seu débito tributário no vencimento, teria, a partir dessa data, cinco anos para reaver o que foi pago indevidamente a título de tributo.(3) Sendo que, após este prazo, perderia ele o direito de pleitear tal restituição.

Foi a interpretação levada a efeito pelo STJ (tese dos dez anos) que fez com que surgisse o artigo 3º da Lei Complementar, tal exegese se deu pela redação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, ao prescrever que, passados cinco anos do "fato gerador", sem manifestação da Fazenda Pública, considerar-se-ia homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Desse desaparecimento da relação jurídica obrigacional, segundo os Ministros do Superior Tribunal de Justiça, seriam somados mais cinco anos (art. 168, I do CTN), que perfariam assim os dez anos da tese

do prazo decadencial de o contribuinte repetir o indevidamente pago aos cofres públicos.

O legislador infraconstitucional ao introduzir o artigo 3º da Lei Complementar n 118 pretende criar uma forma de interpretar o pagamento “antecipado” nos casos de “lançamento por homologação” apenas, e exclusivamente, para fins de interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN.

Ou seja, os efeitos jurídicos previstos neste novo artigo (extinção do crédito tributário oriundo do pagamento “antecipado”), segundo o legislador, somente terão aplicação nos casos de contagem de prazo prescricional nas ações de repetição de indébito tributário, para outros, jamais.

Seria como se esta abolição de vínculo obrigacional não implicasse outras relações jurídicas, como se não integrasse o mesmo ordenamento jurídico nacional, podendo ser alterado sem que seus reflexos interfiram nas demais relações a ela vinculadas, de forma direta ou indiretamente.

A Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, trouxe em seu bojo a seguinte alteração:

“Art. 3.º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

Em outras palavras, o legislador pretende impor, com essa alteração, que a extinção da relação jurídica prevista no artigo 150 do CTN (quebra de vínculo entre o fisco e o contribuinte nos casos em que o crédito tributário é criado e extinto pelo último) tenha um duplo efeito: nos casos em que houvesse simples pagamento de tributos,(4) a extinção da relação jurídica não se daria com o pagamento, mas com a sua “homologação” (até 5 anos do “fato gerador”), já nas hipóteses em que implicassem restituição de tributos pagos indevidamente,(5) a extinção se daria em decorrência do próprio pagamento.

No primeiro, o contribuinte terá de esperar a homologação do fisco para ter o crédito extinto, no último, o sujeito passivo terá 5 anos para solicitar a restituição do valor pago indevidamente a partir da extinção do crédito, que pela “nova” posição, será a data em que ocorreu o pagamento e não mais o da homologação, que segundo o entendimento acima era o momento que se dava por extinta a relação jurídica entre eles.

Mas antes de iniciar a matéria propriamente dita, devem ser assentadas algumas premissas neste estudo para que se possa melhor compreendê-lo.(6)

2. Reflexões sobre normas e relações jurídicas

As normas jurídicas são as significações obtidas (criadas pelo intérprete) com a leitura do texto jurídico-positivo;(7)sendo que muitas vezes elas não coincidem com os enunciados prescritivos emanados pelo legislador.(8)

O Prof. Humberto Ávila, ao tratar do tema, lecionou que:

“Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”.(9)

Essas significações (mentalizações) devem estar organizadas, para que possam ser transmitidas e entendidas pelos seus destinatários, do contrário ter-se-ia um amontoado de palavras, carreando sem sentido.

Essa mentalização do texto jurídico, devidamente estruturada, é que faz nascer a norma jurídica, melhor, é a própria norma jurídica. Será o exegeta que criará a norma com base no ordenamento jurídico e não outra coisa.

Essa estrutura, de uma forma muito singela, pode ser assim descrita:

D (h □ C)

Desformalizada esta estrutura, seu sentido poderia ser assim apreendido: dada a hipótese deve ser a consequência normativa.

Ou seja, toda vez que for realizado o fato descrito no antecedente de uma norma abstrata deve ser, por imputação deôntica, sua consequência.

No consequente normativo é onde se encontram os sujeitos de direito e a conduta a ser seguida.

Outra das premissas que não se deve esquecer é a de que a relação jurídica só irá surgir na norma concreta.

Fazendo referência àquela velha e célebre frase de Alfredo Augusto Becker,(10) em que se apreende que a incidência da regra jurídica se

dá automática e infalivelmente com a realização de sua hipótese de incidência (“fato gerador” ou suporte fáctico nos dizeres de Pontes).

Neste estudo, a maneira de visualizar o fenômeno é um pouco diversa.

De acordo com o posicionamento adotado, chamar-se-ia esse fenômeno de relação efectual, (11) que não é a mesma coisa que relação jurídica, nomes diversos a coisas diferentes.

A verdadeira relação jurídica, direitos e deveres, nasce no preciso instante da aplicação do direito,(12) feita pelo agente ou pessoa(13) competente devidamente especificado na legislação correspondente.

Portanto, a incidência jurídica tributária é uma atividade humana e não como professou Alfredo Augusto Becker.

Para não delongar em demasia, transcrevem-se, sem rodeios, as palavras do mestre Paulo de Barros Carvalho para tornar mais cristalina a fenomenologia da aplicação da norma:

“Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraíndo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentar mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja regular os procedimentos interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser direito o que não é realizável, como denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo.”(14)

Essa aplicação do conceito da norma ao conceito do fato se dá por meio da proposição protocolar. Entendemos que não há diferença semântica entre as palavras incidência e aplicação; esta é encontrada apenas no plano sintático.

Um bom recurso para melhor entender a matéria é o exemplo. Assim, passa-se direto a ele para compreender o nascimento da relação jurídica. No caso de homicídio, ou melhor, de vários homicídios, como foi e continuam sendo as chacinas nas favelas dos morros da cidade do Rio de Janeiro, não há pessoa que desconheça tais barbáries em virtude da enorme divulgação pelos mais diversos meios de comunicação.

Nestes lamentáveis episódios, várias pessoas são mortas em cada incidente (plano factual). Apesar de se saber que ali foram realizados inúmeros homicídios (execuções, em sentido lato), para o direito positivo apenas ocorreram mortes (óbitos), se, e somente se, existirem atestados que corroborem tais afirmações e, ainda, que estes documentos sejam reconhecidos pelo direito para tanto.

Porque, por exigência do direito positivo brasileiro, para ter ocorrido um homicídio, há a necessidade de pelo menos um autor (executor), e, para que assim seja considerado, aquele que alega deverá, por meio de provas, prescritas pelo próprio direito, sustentar tal afirmação.

Em muitos desses deploráveis episódios, para não se dizer a quase totalidade, não se encontra sequer um único suspeito para a autoria dos delitos retromencionados, muito menos há de se falar em trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

Caso a(s) autoria(s) dos homicídios não consiga(m) ser relatada(s) pela linguagem admitida pelo direito, ou seja, caso não haja prova, ou se estas forem insuficientes, para o direito inexistiu crime, apenas mortes (comprovados pelos atestados de óbito - prova reclamada pelo direito).

Tanto isso é verdade que, antes da sentença condenatória, o suposto "autor" é chamado de réu, ou indiciado, mas nunca de autor.

De uma forma bem aguda, poder-se-ia dizer que o direito prescinde de uma verdade material, pois aquilo que se conseguir transformar em linguagem competente entrará para o mundo do direito, sem qualquer tipo de sujeição a sua ocorrência no plano factual, dependendo, tão-somente, que se prove segundo regras preestabelecidas pelo próprio sistema.

O que se quer dizer com isso é que deve existir uma norma concreta que crie esse elo entre os sujeitos de direito, deve haver esta relação jurídica que os vincule. Uma norma concreta que os individualize.

Essa relação jurídica que cria o liame deve ser do conhecimento de ambos os sujeitos de direito, ou seja, eles têm que estar cientes do

vínculo que passa a existir com a criação da norma concreta (publicidade).

Essa amarração surge no momento da ciência do outro pólo da relação jurídica. (15)

Muitos podem perguntar o seguinte: se os direitos e deveres surgem somente no momento da notificação, então o que força o contribuinte a criar a norma concreta ("confissão de dívida", por exemplo) se ele ainda não se encontra vinculado, juridicamente, quando da ocorrência do "fato gerador"?

Isso é um fenômeno factual, não jurídico. É o que se pode chamar de "relação formal-não-jurídica" motivadora. Em outras palavras, é a força que a norma punitiva possui, antes mesmo da criação da norma jurídica que cria os direitos e deveres.

Essa relação não cria direitos ou obrigações, mas faz com que o contribuinte,(16) ao realizar o motivo da norma ("fato gerador", suporte fático, fato jurídico, crie a norma concreta; assim procedendo, faz nascer o seu débito, pois, caso não a emita, e for fiscalizado (descoberto) pela Administração, ser-lhe-á aplicada a norma punitiva concreta (contendo a aplicação de juros e multa) e, ainda, a norma principal (o lançamento de ofício cobrando o tributo devido).

O contribuinte faz surgir no mundo jurídico o tributo, para que não lhe sejam aplicados o próprio e mais as penalidades (auto de infração). Eis que, caso não seja por ele criado e passados os 5 (cinco) anos (notas da decadência(17)) da ocorrência factual, nada disso terá ingressado no mundo jurídico.

Portanto, a norma jurídica punitiva abstrata de aplicação administrativa possui uma força vinculante (efeito não-jurídico), mesmo antes de sua incidência. Ela instiga o sujeito de direito (motiva) para que ele realize o seu conseqüente assim que concretizado o motivo da norma (o suporte fático), caso contrário poderá vir a ser imposta a norma do lançamento e a norma punitiva (multa e juros) pelo aplicador do direito, que poderá ser a Administração Pública ou o Poder Judiciário.(18)

A "relação formal-não-jurídica" não dá força de relação em sentido estrito ao fato, ou seja, poder de criação de direitos e deveres, mas faz com que essa relação (19) estimule o sujeito passivo a praticar determinada conduta, ao passo que a relação jurídica só surge com uma norma concreta, que traga todos os seus elementos determinados (sujeitos de direito, conduta a ser prestada, etc.).

No plano dos fatos, agora fazendo referência à matéria tributária, dada a realização da base material, o contribuinte vai à regra-matriz e lá encontrará todos os requisitos para a construção da norma concreta. Assim procedendo, fará nascer a relação jurídica.

Não há relação jurídica que obrigue o contribuinte a emitir uma norma que informe a Administração Pública ser ele devedor de determinada quantia. O que se encontra aqui é a regra-matriz induzindo o contribuinte a realizar determinada conduta, e nada mais.

Agora, caso o contribuinte não crie a norma, e o fisco ao proceder a fiscalização desvende sobre o motivo da norma, desde que dentro do prazo decadencial, emitirá normas criando a exação mais os seus acessórios (multas, juros de mora e correção monetária), por estar essa não-realização do contribuinte prevista em uma outra norma jurídica (norma punitiva abstrata).

Quem criará as relações jurídicas tributárias no caso acima será a norma punitiva juntamente com a norma principal (lançamento tributário), ambas concretas, emitidas pelo agente fiscal competente.

Outra possibilidade factual é a de que essa suposta relação poderá sequer nascer, ou melhor, pode ocorrer que o fisco jamais fique sabendo da realização da hipótese da regra-matriz de incidência, fazendo com isso que não surja o fato jurídico tributário que, por sua vez, não criará a relação jurídica tributária.

Portanto, a regra-matriz de incidência tributária não obriga (em sentido estrito) que o contribuinte "C", por ter circulado a mercadoria "M" na data "D", no município de "U", deve pagar a quantia "Q". Mas induz que todo aquele que realizar o suporte fático (a base material prevista hipoteticamente na norma abstrata) deverá emitir uma norma e pagar uma quantia em dinheiro a título de tributo, pois, se não o fizer, o próprio fisco poderá emitir um auto de infração complexo, ou seja, o lançamento e mais as penalidades por não ter o contribuinte "lançado" (realizado aquilo a que estava estimulado a fazer).

Sem norma concreta, não há relação jurídica, muito menos sujeitos de direito e obrigações, sendo assim é imprescindível a sua existência, para que os objetivos traçados pelo legislador possam se realizar.

Portanto, a função do processo de posituação é incrementar a eficácia das normas abstratas para que, dessa forma, a conduta seja efetivada. Apenas para elucidar um pouco mais, não é a norma que

realiza a conduta, ela tão-só obriga, permite ou proíbe um sujeito a realizá-la.

Apenas para concluir, a regra-matriz dá uma incitação ao contribuinte para que ele realize a conduta que ela mesmo prescreve em sua tese (norma principal). Esta motivação se dá por meio de normas sancionatórias concretas (norma punitiva/administração e norma secundária/judiciário).

3. Modo de construir o crédito tributário (lançamento e suas espécies)

O critério utilizado pelo legislador do Código Tributário Nacional ao diferenciar as várias "modalidades de lançamento" (20) foi o grau de colaboração dos sujeitos de direito na realização do "ato" (no procedimento de criação da norma – plano fático).

Deste modo, estipulou, em seus artigos 147, 148, 149 e 150, três espécies de lançamento tributário, sendo eles: de ofício, por declaração e "por homologação".

No lançamento de ofício ou direto, toda a atividade seria efetivada pela autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo.

Já no lançamento misto ou por declaração,(21) o contribuinte forneceria todas as informações à Administração, para que esta o efetivasse (ofício).

Enquanto na última, e mais controvertida delas, quase todo o trabalho seria realizado pelo sujeito passivo da obrigação, devendo apenas o fisco homologar de forma expressa ou tácita a atividade levada a efeito pelo primeiro. Esta modalidade é conhecida como "lançamento por homologação" ou "autolancamento".(22)

Mas no momento o que interessa é tão-somente a última modalidade de criação de crédito tributário.

4. Pequenas digressões sobre o "lançamento por homologação"

Conhecido pela doutrina tradicional como "lançamento por homologação" e pela contemporânea por "autolancamento", (23) essa norma concreta (24) nada mais é que uma norma jurídica na qual o particular, agindo conforme a regra-matriz de incidência do tributo, apura o valor a ser entregue que entende como devido para, posteriormente, recolhê-lo aos cofres públicos, antes mesmo de qualquer providência do fisco.

A idéia central para a criação do chamado "autolancamento" foi, sem dúvida alguma, a redução dos gastos com a fiscalização.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 150 e seus parágrafos, prescreve o procedimento que o contribuinte deve realizar para criar um débito tributário frente à Administração.

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente homologa.

§ 1.º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2.º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3.º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Com base no caput deste artigo, o contribuinte irá encontrar a competência para criar o tributo, e o fisco a de fiscalizá-lo.

Essa norma concreta, emitida pelo próprio contribuinte, gera direitos e obrigações, ingressa no mundo jurídico como qualquer outra norma jurídica concreta.

O contribuinte após ter criado o tributo, e antes de qualquer manifestação do fisco, o extinguirá mediante o pagamento em sua forma integral.

Portanto, o contribuinte cria e extingue o vínculo obrigacional mesmo sem a ciência da Administração. Mas, juridicamente, só passará a surtir efeitos no momento em que a Administração Pública for informada.

Para esta última, quando tomar conhecimento de que surgiu um crédito tributário para si e que o mesmo foi posteriormente quitado, não restará mais nada que possa fazer, senão, e tão-somente, fiscalizar se tudo aconteceu conforme as provas indicam.

Em outras palavras, será o contribuinte, mediante a emissão de uma norma concreta, que fará nascer a relação jurídica tributária. E o pagamento⁽²⁵⁾ dessa obrigação, de forma integral, extinguirá esta relação jurídica.⁽²⁶⁾

5. Extinção do crédito tributário pressupõe relação jurídica anterior

O pagamento para que possa ser efetuado de acordo com o ordenamento jurídico deverá pressupor uma relação jurídica obrigacional, caso contrário estaríamos frente a um pagamento sem causa. Melhor, de entrega de uma certa quantia de dinheiro destituída de fundamento, porque a própria palavra pagamento pressupõe débito anterior.

Não é uma questão meramente de estilo do sistema jurídico, mas de origem lógica, eis que o pagamento tem a finalidade de extinguir relação jurídica. Assim, para que se dissolva uma relação, primeiramente, deve ela existir. A questão é de ordem lógica.

Sem empregar efeitos constitutivos à norma criada pelo contribuinte, não se teria uma relação jurídica, e o “pagamento antecipado” seria do que, por que ou para quem?

Deste modo, para que o sujeito passivo possa pagar um tributo, ele já deve existir no mundo jurídico.

Como assevera o professor Eurico de Santi:

“Para extingui-lo requer-se antes criá-lo. É o que o pagamento antecipado exige. A mera entrega de direito aos cofres públicos não constitui pagamento de tributo, tampouco processa a extinção do crédito tributário.”⁽²⁷⁾

De modo que, sem norma jurídica concreta que crie a relação jurídica que tenha por finalidade a entrega de pecúnia aos cofres públicos, é impossível haver o pagamento que extinga o tributo.

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁽²⁸⁾ ao comentar os vários incisos do artigo 156 do Código Tributário Nacional chegou à conclusão de que todos eles se reduzem a apenas um, o de que a causa que extingue o crédito tributário é o pagamento em sua forma integral.

Caso contrário ficariam algumas dúvidas soltas no ar, tais como, se o pagamento efetuado com base no artigo 150 do CTN não tem o efeito de destruir a relação jurídica entre o sujeito passivo e o fisco, que interesse teria o primeiro de expender seus recursos se nada se alteraria no mundo do direito? Permaneceria ele vinculado à Administração? Seria possível suspender a exigibilidade de algo que ainda não existe (relação jurídica/vínculo obrigacional) ou de coisa já extinta pelo pagamento? Ou, então, poder-se-ia se imaginar que caso fiscalizado, a Administração não poderia lhe aplicar multas e juros, eis que a relação jurídica extinta pelo pagamento (ou que ainda não surgiu no mundo jurídico), que ainda não foi homologada, nem da forma expressa, e muito menos pela tácita, encontra-se com sua exigibilidade suspensa?!?!?!?

Portanto, para aqueles que não dão muita importância para um mínimo de lógica no sistema, existiria no mundo jurídico um crédito tributário para a Fazenda (suspensão) e o seu devido pagamento (com os recursos disponíveis em seu sistema), realizado pelo contribuinte, que não extinguiria o crédito, tão-somente impossibilitaria o fisco de qualquer autuação referente a ele.

Esta forma de conceber o fenômeno vai de encontro a vários preceitos de Teoria Geral do Direito como de ordem lógica, além de transgredir princípios específicos do direito.

Um intérprete que tenha um mínimo de imparcialidade não poderá continuar entendendo que o pagamento não extingue o crédito tributário.

Ou subsiste o crédito ou o seu contraposto, que no caso é o pagamento na forma integral. No fenômeno crédito/pagamento (29) ambos não podem coexistir, ou seja, ou existe um ou o outro, nunca os dois ao mesmo tempo.(30)

Para finalizar, e de maneira peremptória, não há possibilidade, lógica e jurídica, de haver um pagamento (antecedente) e não haver a extinção do crédito tributário (conseqüente normativo).

E nos casos em que o pagamento fosse feito de forma parcial ou não houvesse o pagamento previsto na norma concreta?

Bom, nestes casos a solução é ainda mais simples. Pois toda parcela que for paga, em qualquer tipo de obrigação, poderá ser fiscalizada/reclamada, por um determinado período, pelo credor quando não for rigorosamente cumprida (pagamento parcial, por exemplo). Não é uma peculiaridade no direito tributário.

O entendimento ficará mais límpido após o exame de alguns exemplos referentes à matéria. O contribuinte que tinha um débito com o fisco no valor de R\$ 1.000,00 criou a norma neste mesmo valor e a pagou, agindo conforme a lei e quitando a dívida em sua

integralidade, constituiu e extinguiu a relação jurídica, nada mais devendo fazer frente ao fisco.

Agora, se esse mesmo contribuinte tivesse emitido a norma num valor inferior, por exemplo, de R\$ 700,00, e pagasse tal quantia. Posteriormente, se a administração viesse a homologar e descobrisse a diferença de R\$ 300,00, lançaria de ofício esse valor e ainda aplicaria juros de mora e multas, se fosse o caso. Sendo que todas essas normas estariam veiculadas no documento chamado de auto de infração e, após notificado, o contribuinte teria um prazo para o pagamento ou para a sua defesa. Mas os R\$ 700,00 pagos pelo contribuinte já estariam extintos desde a data do pagamento, não tendo o fisco competência para lançar o valor (crédito) novamente.

Ainda utilizando o mesmo exemplo, se esse mesmo contribuinte lançasse e pagasse o valor de R\$ 1.500,00, teria, então, o direito de reaver o quantum pago a mais (ação de repetição de indébito ou pedido de restituição no âmbito administrativo) ou compensá-lo com débitos passados ou futuros. Enquanto ainda tiver competência para tanto, é claro. Tendo como dies a quo aquele referido no artigo 3º da Lei Complementar n. 118.

Pode se notar que o prazo ali estabelecido está em harmonia com o resto do ordenamento jurídico. Mas o que deve ficar muito bem frisado é o fato de que isto implicará outras conseqüências no próprio sistema jurídico que não poderão ser relevadas.

Pelo exposto, ficou fácil perceber que a homologação, quando existir, nada mais será que uma fiscalização da Administração, que concordará com a norma concreta e o seu devido pagamento (na forma integral) ou, caso a administração não encontre o pagamento, ou qualquer outro desacerto, deverá, imediatamente, emitir um auto de infração referente ao seu suposto crédito tributário.

As afirmações aqui expostas não implicam dizer que o fisco esteja impossibilitado de questionar a respeito do nascimento ou da extinção da obrigação tributária, muito pelo contrário, deverá ele fiscalizar e homologar expressamente cada uma das obrigações tributárias.

Em suma, o termo homologação poderia ser substituído pelo de fiscalização, sem a perda de seu conteúdo semântico.

O pagamento extingue a relação tributária, enquanto a homologação apenas declara algo já acontecido, que foi o fim da obrigação tributária. Se há homologação, é porque houve pagamento, é porque existiu relação jurídica. Caso encontre algum tipo de irregularidade no

momento da fiscalização, não deve ela homologar, mas sim constituir o tributo devido e mais as penalidades dela decorrentes.

Essa posição é defendida por renomados autores, entre eles Celso Ribeiro Bastos e Celso A. Bandeira de Mello, ambos professores da PUC/SP, ao dizer, o primeiro, que a homologação "(...) é ato vinculado, pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico praticado, uma vez verificada a sua emissão válida."(31)

Diferente não é a posição do mestre lusitano Alberto Xavier, ao discorrer sobre o tema fiscalização da seguinte forma:

"No exercício dos seus poderes de fiscalização, o Fisco limita-se a verificar se a obrigação foi bem ou mal cumprida; e, caso tenha reconhecido que a prestação tributária não harmoniza com a lei, procede, por um lado, à correta determinação da obrigação tributária e, por outro, à verificação da infração eventualmente praticada e determinação da penalidade correspondente."(32)

Pode-se dizer, sem medo de não acertar, que o contribuinte que quitar o tributo estará extinguindo-o, no preciso instante em que o fisco for cientificado,(33) independentemente de homologação.(34)

A fiscalização a ser realizada pelo fisco é que verificará se o tributo foi pago em sua integralidade, se a extinção se deu até a data do pagamento e não posteriormente a ela. A fiscalização é isso, não tem força extintiva de relação jurídica.

De modo que o contribuinte não poderá ficar na dependência da homologação (extinção da obrigação) realizada pela Administração para se desvincular de algo que agiu corretamente, conforme prescreve a legislação. Como sabemos, dificilmente, para não dizermos nunca, a Administração homologa expressamente uma obrigação. Dessa forma, o contribuinte que seguiu corretamente o ordenamento teria que ficar vinculado por 5 anos à Administração, sendo que já pagou o que era devido e tendo o fisco disponibilidade dos recursos desde a data do pagamento.

Será esta a forma de interpretar mais coerente com o sistema jurídico?

Pelo que se pode observar, não é esta a melhor exegese para solucionar o problema. Tendo em vista que é o pagamento que extingue a obrigação tributária, mas que este só poderá ser efetuado se houver uma norma que traga para o ordenamento jurídico a relação jurídica. Por isso, é imprescindível uma norma que crie o crédito tributário, para que possa nascer uma outra norma que a retire do ordenamento jurídico.

A prova de que o direito necessita, para que se dê essa extinção, encontramos na linguagem de uma autenticação mecânica ou de um agente competente, feita para comprovar o pagamento. Segundo as regras do direito positivo, a linguagem que comprova o pagamento é apta para extinguir relações jurídicas.

A prova do pagamento, segundo o professor Ricardo Lobo Torres, "se faz mediante recibo ou documento passado pela repartição fazendária ou pelos estabelecimentos bancários autorizados, em que se indique o nome do devedor, ou de quem por este pagou, e o valor e a espécie da dívida." (35)

Não terá sentido o contribuinte quitar uma dívida que lhe é exigida e não ter a extinção dela, que somente desapareceria com a homologação expressa.

6. Marco temporal previsto no parágrafo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional

Assim dispôs o legislador no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional:

"Art. 150. (...)

"§ 4.º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Antes da edição da Lei Complementar n. 118, tinha-se como efeito da pseudo-homologação prevista neste parágrafo a extinção do crédito tributário.

Agora, com a nova interpretação definida pelo seu artigo terceiro, determina que é o pagamento realizado pelo contribuinte que fulmina o crédito tributário, libertando o sujeito passivo do vínculo anteriormente existente entre ele e o fisco.

O que este parágrafo trata na verdade é do prazo decadencial nos tributos em que o crédito deva ser criado pelo contribuinte mediante a emissão da norma constitutiva de crédito tributário.

Assim, a regra de decadência estabelecida no § 4º pode ser aplicada ao contribuinte que deveria ter emitido a norma constitutiva de tributo, mas permaneceu inerte, de modo que, tendo o fisco tomado conhecimento ou não,(36) apesar de ter o dever jurídico de criá-la, manteve-se inerte.

Outra hipótese em que essa regra poderá incidir é a de que o contribuinte constitui o seu débito de uma forma parcial, ficando a parcela remanescente como inexistente para o mundo do direito positivo. Operando o fato jurídico da decadência na parcela remanescente (não constituída anteriormente).

7. Regra do artigo 168, I

O Código Tributário Nacional, em seção específica, trata de casos em que o contribuinte tem o direito subjetivo de reivindicar valores pagos a maior do que era devido ao fisco (“restituição de tributos”(37)).

Como não poderiam perdurar infinitamente no tempo tais direitos, o código limitou o seu exercício (decadência do direito de o contribuinte pleitear a restituição do valor pago a maior que o devido), ao prescrever que:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;”

Dessa forma, o legislador fixou o prazo em 5 (cinco) anos para o contribuinte exercer o seu direito, contado da data do pagamento do tributo (da extinção do crédito tributário).(38)

Expirado o prazo previsto nessa regra, perde o contribuinte o direito de pleitear a restituição do valor pago indevidamente.

No “pagamento antecipado”, expressão vaga criada pelo legislador, a conduta realizada pelo contribuinte não é um pagamento provisório, que dependa de alguma manifestação do fisco para gerar os efeitos jurídicos a ele inerentes. Esse pagamento, como qualquer outro, faz desaparecer no mundo jurídico a relação jurídica de cunho patrimonial.

Então, após esta pequena explanação, pode-se dizer que a norma da decadência de o contribuinte pleitear a restituição de valor pago indevidamente ao fisco seria: dado o fato jurídico tem-se, por causalidade jurídica, a extinção do direito do contribuinte de requerer o seu crédito junto ao fisco.

O fato jurídico antecedente da norma de decadência é o pagamento indevido mais a inércia do contribuinte durante os cinco anos seguintes.

8. Alguns pontos que merecem certo relevo

Devido a este novo enunciado introduzido pela Lei Complementar em comento, restaram algumas dúvidas que não ficaram suficientemente

esclarecidas pelo legislador, e que deverão ser mais bem analisadas pela doutrina.

Tendo em vista que o próprio legislador complementar atribuiu (agora expressamente) o poder (competência) ao contribuinte de que ele próprio possa criar e extinguir a obrigação tributária, indaga-se:

- poderá o contribuinte compensar seus créditos (ele cria) com seus débitos (ele paga), sem precisar esperar a homologação (expressa ou tácita⁽³⁹⁾), tendo em vista que o próprio legislador deu-lhe poderes para tanto?⁽⁴⁰⁾

- pode o legislador impor determinada interpretação ao exegeta (aos aplicadores do direito)?

Quanto à possibilidade de tais efeitos retroagirem, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já se posicionou ao determinar que a diminuição pela metade do prazo prescricional só começará a vigor em junho, data da entrada em vigor de tal norma.⁽⁴¹⁾

E mais, segundo os Ministros, esta regra só terá aplicação para os casos em que a ação tenha sido proposta a partir do dia 09 de junho de 2005, antes não.

Pouco importa se o pagamento tenha ocorrido antes da vigência da Lei Complementar 118, o fundamental será a data do protocolo da ação.

Não obstante o repúdio de boa parte dos juriconsultos, entendemos que as mudanças trazidas conferem ao sistema jurídico uma maior simetria entre as relações e os efeitos delas decorrentes.

Apesar de se tratar de um exame desprovido de profundidade, espera-se que tenha de algum modo contribuído, senão para solucionar algumas dúvidas, pelo menos, para ter criado outras.

O objetivo deste texto nunca foi o de dar a última palavra sobre matéria tão complexa, astão-somente o de fomentar a criatividade do leitor na busca da coerência do ordenamento jurídico.

NOTAS DE RODAPÉ

1. O legislador complementar ao diminuir o prazo prescricional da Ação de Repetição de Indébito Tributário fará com que um menor número de contribuintes ingressem com tal instrumento, visando, exclusivamente, a não devolução dos valores pagos indevidamente a quem por direito pertence. Não está aqui, por enquanto, emitindo juízos de valor sobre tal procedimento adotado.

2. A incorporação da Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, em nosso ordenamento jurídico teve como desígnio o ajuste do Código Tributário Nacional à nova Lei de Falências, mais especificamente na parte em que toca as garantias e privilégios do crédito tributário.

3. O valor reclamado pelo contribuinte não é tributo, pois, se o fosse, não poderia ser a ele devolvido. Portanto, o que é, ou deveria ser, reembolsado ao sujeito passivo da obrigação tributária é uma quantia em dinheiro paga a mais do que o obrigado ou que não era devida. Mas uma coisa é certa, de tributo não se trata.

4. Tem se aqui como simples pagamento de tributo os casos em que o sujeito passivo cria o crédito de forma regular e o extingue em sua forma integral. Seguindo fielmente o que prescreve a legislação do tributo, sem mais nada a ser feito.

5. Caso em que o contribuinte, como na hipótese anterior, realiza o procedimento correto, mas, por uma causa qualquer (que para fins deste estudo é irrelevante), e aqui está a diferença, seu pagamento passa a ser considerado indevido, factualmente.

6. Tendo em vista a finalidade do trabalho, as premissas serão expostas de forma arbitrária, ou seja, não será oportunizado ao leitor a maneira pela qual se chegou a elas.

7. A expressão texto jurídico-positivo compreende aqui tanto os enunciados emitidos pelo legislador quanto aqueles criados por pessoas ou órgãos autorizados pelo ordenamento jurídico para tanto (ex.: o contribuinte, o agente fiscal, etc.).

8. Apesar de não fazer parte do objeto deste estudo, levanta-se a seguinte indagação: é possível que o legislador possa impor determinada interpretação ao exegeta, ou seja, apesar de esgotada sua tarefa (criação de textos jurídicos) , pode o legislador fazer às vezes do intérprete?

9. ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 22.

10. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 273.

11. SANTI, Eurico. Lançamento Tributário. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 78 e 178 ss.

12. Não nos esquecendo da notificação da norma concreta.

13. Nos casos de "autolancamento", a norma concreta produzida em acordo com o que estabelece a regra-matriz de incidência tributária, é criada pelo próprio contribuinte.

14. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 9-10.

15. Segundo os professores Eurico Diniz de Santi e Paulo César Conrado, para que exista a obrigação tributária é imprescindível a ciência da parte adversa que irá compor a relação jurídica, para eles: "A notificação é condição necessária e suficiente do fato jurídico contraditório: sem notificação não há contraditório, sem contraditório não há notificação. O contraditório, manifestado pela notificação do lançamento, é condição de existência da obrigação e do fato jurídico tributário: sem contraditório não há obrigação nem fato jurídico tributário." Controle Direto de Constitucionalidade e Repetição de Indébito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 86: 28, 2002.

16. Nos casos previstos pelo sistema jurídico.

17. Disse-se "notas da decadência" porque ainda não houve a norma concreta da decadência, apenas o motivo da norma e não o seu fato jurídico.

18. Para uma maior precisão no discurso, e assim dando mais cientificidade, dir-se-ia que não é a norma punitiva administrativa que realmente garante a realização da norma principal, e sim a norma secundária (norma jurídica emitida pelo Poder Judiciário) com a sua força coercitiva sobre o contribuinte infrator. Em última análise, será esta segunda norma que fará com que o contribuinte siga corretamente a normas previstas no ordenamento jurídico.

19. Esta se fazendo alusão a uma relação simples, formal, lógica.

20. Apesar de não concordar com a possibilidade de existência de mais de uma forma de lançamento tributário, - para o autor só existe o lançamento de ofício, - se adotará, conforme entende a maciça maioria, a corrente tradicional ao prever 3 modalidades de lançamento tributário: de ofício, por declaração e o "por homologação".

21. O lançamento por declaração nada mais seria do que um lançamento de ofício em que determinadas informações devessem ser prestadas pelo contribuinte.

22. A maneira pela qual o autor classifica as modalidades de lançamento tributário não será demonstrada neste estudo, em

virtude da finalidade aqui proposta. Mas está minuciosamente descrita no trabalho já mencionado.

23. Para não se estender além do tema proposto, não se adentrará nas impropriedades da nomenclatura adotada tanto pela doutrina quanto pelo legislador.

24. Não está aqui a se falar na norma abstrata criada com base no enunciado número "x" ou "y", nem do próprio, mas da concretização/aplicação advinda dele(s).

25. Pagamento como norma jurídica concreta.

26. E como não poderia ser diferente, a extinção da relação jurídica também se dá por norma jurídica concreta.

27. SANTI, Eurico. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 78 e 178 ss. Entendemos de forma um pouco diferente da do professor, apenas onde diz que "a mera entrega de direito", acreditamos que seria mais bem compreendido se ele tivesse escrito da seguinte forma: "a mera entrega de dinheiro".

28. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 304. Esta é a antiga teoria do professor Paulo de Barros Carvalho, mas cremos ainda ser coerente com o direito positivo, apesar das mudanças nas premissas.

29. O efeito jurídico do pagamento é extinguir a relação de crédito e débito, portanto, se houve o pagamento, não poderão permanecer no mundo jurídico o crédito e o débito.

30. Senão vejamos, há um crédito decorrente de uma norma concreta, em que o contribuinte é devedor da Administração Pública. O primeiro, para extinguir este vínculo obrigacional com o último, vai até um órgão competente para efetuar a quitação do respectivo débito. O valor em moeda que o contribuinte leva até os cofres públicos, o "ato-evento" de pagar (esta é uma das acepções da palavra pagamento segundo Eurico de Santi, sua realização se dá no mundo dos fatos), não é pagamento no sentido jurídico do termo, mas na linguagem da realidade dos fatos (linguagem técnica). O pagamento, para fins deste estudo, é o efeito jurídico (mundo jurídico – fato jurídico) que se produz com a realização do primeiro, ou seja, é o antecedente da norma concreta que extingue a relação jurídica mediante uma linguagem competente que comprova a entrega de dinheiro (recibo ou outra linguagem competente prescrita no ordenamento) pelo devedor ao seu credor, ou por ele autorizado.

Em termos jurídicos, se ocorrer a descrição do motivo da norma em linguagem apta para tanto (antecedente da norma do pagamento), deve ser então o seu conseqüente, que é a extinção da relação jurídica que deu, ao contribuinte, a origem do dever de pagar.

31. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Administrativo. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 113.

32. XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 84.

33. Lembrando sempre que existe uma enorme diferença entre cientificar (informar, dar conhecimento) e homologar (autorizar, permitir). Levado ao seu conhecimento o pagamento a autoridade fiscal poderá, caso não concorde, lançar. O que não se admite é que mesmo tendo pago o tributo em sua integralidade fique o contribuinte à mercê da boa vontade do fisco em autorizar tal procedimento.

34. Tem-se aqui que o pagamento efetuado em locais autorizados gera a ciência necessária para que se dê a extinção do crédito tributário.

35. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 246.

36. O fato de o fisco tomar conhecimento é uma possibilidade e não uma condição necessária, em outras palavras, é irrelevante.

37. Outra expressão não muito feliz utilizada pelo legislador é esta, pois faz presumir que o que será devolvido é tributo, o que não é verdade. O que o fisco restituirá é a parcela excedente do valor do tributo.

38. A posição defendida pelo autor mesmo antes da Lei Complementar 118, é a de que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento em sua forma integral e não com a homologação (tácita ou expressa) realizada pela Administração.

39. Os 5 anos necessários para que haja a extinção da obrigação tributária (art. 150, § 4º,

do CTN), a decadência.

40. Nada impede que a Administração fiscalize toda a operação. Não só pode como deve fiscalizar o encontro de contas realizado pelo sujeito passivo.

41. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 327.043 – DF (2001/0188612-4).

REVISTA DE DOCTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO
- EMAGIS